

تحلیل پژوهش های حسابداری بخش عمومی در ایران و جهت گیری تحقیقات آتی

محمد مرادی^۱، رضا صفی خانی^۲

چکیده: هدف اصلی تحقیق حاضر، تعیین سهم حسابداری بخش عمومی از تحقیقات چاپ شده در مجله های علمی - پژوهشی و شناسایی حوزه های تحقیق در آن است. همچنین این تحقیق، در پی برقراری نگرش روشن تری درباره فرصت های پژوهش در حسابداری بخش عمومی، با توجه به وضعیت محیطی حاکم بر ایران است. در این پژوهش، بر اساس روش آرشیوی و استفاده از شیوه تحلیل تم، به بررسی، طبقه بندی و تحلیل مقاله های چاپ شده در حوزه حسابداری بخش عمومی در نشریه های با رویکرد علمی - پژوهشی از سال ۱۳۷۱ تا ۱۳۹۳ پرداخته شده است. بر اساس یافته های تحقیق، سهم تحقیقات حسابداری بخش عمومی در ۲۱ نشریه بررسی شده ۳ درصد است. در این بین، نشریه های دانش حسابرسی و حسابداری سلامت جزء نشریه های پیشرو قرار گرفتند. قلمرو مکانی بیشتر تحقیقات دولت، دانشگاه ها و شهرداری هاست. بیش از ۶۰ درصد تحقیقات از روش پیمایشی استفاده کرده اند. همچنین در پژوهش حاضر با استفاده از رویکرد نوع شناسی به تحلیل موضوعی مطالعات پرداخته شده است. بر این اساس، موضوعاتی نظیر حسابداری تعهدی و بودجه بندی بیشتر در کانون توجه قرار گرفته اند. در نهایت بر اساس مصاحبه با خبرگان، به ترتیب حوزه های حسابداری مالی، گزارشگری، حسابداری مدیریت، بودجه بندی، حسابرسی مالی و عملکرد، پاسخگویی و مدیریت مالی، مستعد تحقیق تشخیص داده شدند.

واژه های کلیدی: جهت گیری تحقیقات آتی، حسابداری بخش عمومی، حوزه های تحقیق.

۱. استادیار گروه حسابداری، دانشکده مدیریت دانشگاه تهران، تهران، ایران

۲. دانشجوی دکتری حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران

تاریخ دریافت مقاله: ۱۳۹۵/۰۶/۰۵

تاریخ پذیرش نهایی مقاله: ۱۳۹۵/۰۹/۲۸

نویسنده مسئول مقاله: محمد مرادی

E-mail: Moradimt@ut.ac.ir

مقدمه

مدیریت بخش اعظم اقتصاد در ایران برعهده دولت است، از این رو مباحث حسابداری این بخش اهمیت ویژه‌ای دارد. از سوی دیگر، تغییر و تحولات اخیر در حسابداری بخش عمومی ایران، نظیر استقرار بودجه‌بندی عملیاتی و حسابداری تعهدی که همگام با تغییرات در سطح جهانی و در راستای رویکرد مدیریت نوین عمومی است توجه بیش از پیش به این حوزه را برجسته می‌کند. برخی صاحب‌نظران نظیر گودارد (۲۰۱۰) بیان می‌کنند در کشورهای در حال توسعه نسبت به کشورهای توسعه‌یافته، باید به حسابداری بخش عمومی توجه بیشتری شود. با توجه به مباحث پیش گفته و مبانی نظری حسابداری بخش عمومی و تحقیقات صورت گرفته در این حوزه، این مهم در کشوری چون ایران از اهمیت بسیاری برخوردار است.

در ایران طی دو دهه اخیر، تحقیقاتی در حوزه حسابداری بخش عمومی و با موضوعات گوناگون نظیر پاسخگویی، ارزیابی عملکرد، بودجه‌بندی عملیاتی و غیره صورت گرفته است، اما تاکنون مطالعه‌ای که تحقیقات پیشین را جمع‌آوری، مرور و دسته‌بندی کند، صورت نپذیرفته است. مرور مطالعات پیشین در حوزه حسابداری دولتی و بخش عمومی، علاوه بر تشکیل بانک اطلاعاتی جامع، موجب افزایش اطلاعات پژوهشگران درباره موضوعات، روش تحقیق و یافته‌ها، پیشنهادها و... تحقیقات در سازمان‌ها و نهادهای عمومی می‌شود. همچنین می‌تواند برای تدوین کنندگان استانداردها و رویه‌های حسابداری بخش عمومی و مدیران دولتی مفید واقع شود. علاوه بر این، پژوهش حاضر با ارزیابی وضع موجود و نشان دادن شکاف‌ها و مشخص کردن جهت‌گیری تحقیقات آتی برای همگرایی بیشتر بین تحقیقات حسابداری و حوزه عمل حسابداری بخش عمومی، می‌تواند برای پژوهشگران این حوزه نیز سودمند باشد.

ساختار تحقیق حاضر به این شکل است، در ادامه ادبیات و پیشینه تحقیق مرور شده و به دنبال آن، روش تحقیق معرفی می‌شود. بخش بعد به یافته‌های تحقیق شامل وضع حاکم بر تحقیقات حسابداری بخش عمومی از حیث سهم آن از تحقیقات حسابداری، قلمرو مکانی، روش تحقیق، موضوعات مورد مطالعه و همچنین جهت‌گیری تحقیقات آتی اختصاص دارد و در پایان نتیجه‌گیری و پیشنهادهای تحقیق بیان می‌شوند.

پیشینه پژوهش

تحقیقات متعددی به تحلیل محتوای مطالعات صورت پذیرفته در حوزه‌های مرتبط به حسابداری بخش عمومی پرداخته‌اند که در ادامه اهم آن ارائه خواهد شد. لاپزلی (۱۹۸۸) با تحلیل برخی مجله‌های معتبر حسابداری در کشورهای انگلیسی‌زبان، پژوهش‌های حسابداری بخش عمومی را

به‌طور کلی در چهار حوزه ۱. حسابداری مالی و پاسخگویی؛ ۲. حسابداری مدیریت و دستگاه‌های اطلاعاتی و کنترل‌های داخلی؛ ۳. حسابرسی و ۴. موضوعات مرتبط با مالی، قرار داد.

لاپزلی (۱۹۸۸)، بیان کرد که حجم بیشتر تحقیقات حسابداری بخش عمومی، در حوزه حسابداری مالی و پاسخگویی قرار دارد. کورتنباخ و روبرت (۱۹۹۴) با اتخاذ رویکرد تحلیلی - تفسیری بیان کردند که تحقیقات حسابداری بخش عمومی به‌دنبال تبیین نقش حسابداری و حسابرسی در بخش عمومی هستند. یافته‌های آنها نشان داد تحقیقات حسابداری بخش عمومی به بررسی نقش اطلاعات حسابداری در مفهوم تئوری نمایندگی در بخش عمومی، حسابرسی، اندازه‌گیری عملکرد و همچنین موضوعاتی مانند نظارت و کنترل و مفهوم پاسخگویی از جنبه اقتصادی می‌پردازند و مطالعاتی که در حسابداری بخش عمومی صورت گرفته، از تئوری‌های بخش خصوصی استفاده می‌کنند. شیلد (۱۹۹۷) در پژوهشی تحقیقات حسابداری مدیریت آمریکای شمالی را در دهه ۱۹۹۰ بررسی کرد. وی تحقیقات حسابداری مدیریت بخش عمومی منتشر شده ۶/۶ نشریه را طی سال‌های ۱۹۹۰ تا ۱۹۹۶ بر مبنای سطح سازمان، موضوع و تئوری‌های زیربنایی تحقیق و روش تحقیق و نتایج طبقه‌بندی کرد. از بین ۱۵۲ مقاله منتشر شده، تنها ۶/۶ درصد به حوزه حسابداری مدیریت دولتی اختصاص داشت که به مفهوم رویکرد مدیریت عمومی نوین توجه کرده بودند. هلدن (۲۰۰۵) با بررسی و ارزیابی تحقیقات حسابداری مدیریت دولتی در ۵ نشریه نشان داد که از ۴۳۷ تحقیق چاپ شده در ۵ مجله بررسی شده، ۵۵ مقاله در زمینه حسابداری مدیریت دولتی است. وی این دسته از مقالات را برحسب کشور، سطح سازمانی، موضوع، تئوری و روش تحقیق و نتایج تحقیق، دسته‌بندی کرد و به تحلیل آنها پرداخت.

ساموئل، کوالسکی و دیرسمیت (۲۰۰۹) در ۸ نشریه به بررسی مقالات حسابداری مدیریت دولتی طی سال‌های ۲۰۰۵ تا ۲۰۰۷ پرداختند. تحقیقات از لحاظ سطح دولت و نوع سازمان غیرانتفاعی، تئوری، روش تحقیق و موضوع دسته‌بندی شدند و نتایج مشخص کرد در کدام حوزه‌ها، تحقیق بیشتری صورت گرفته است. با وجود اهمیت و اندازه دولت ایالت متحده، از بین ۱۵۸۰ مقاله منتشر شده در ۸ مجله علمی آمریکا در سال‌های ۲۰۰۰ تا ۲۰۰۷، تنها ۱۵ مقاله مربوط به حسابداری دولتی و ۲۴ مقاله مربوط به حسابداری سازمان‌های غیرانتفاعی بود. از این رو در مجموع ۳۹ مقاله به حسابداری بخش عمومی اختصاص داشت که نشان می‌دهد به سازمان‌های دولتی نسبت به سازمان‌های غیرانتفاعی کمتر توجه می‌شود. گودارد (۲۰۱۰) به ارزیابی ۱۸۸ مقاله حسابداری بخش عمومی از ۹ نشریه معتبر در خلال سال‌های ۲۰۰۵ تا ۲۰۰۷ پرداخت. از تعداد مقالات بررسی شده، ۳۸ درصد به آمریکا و ۲۳ درصد به انگلیس اختصاص داشت که گویای توسعه و پیشرفت این دو کشور در حوزه حسابداری بخش عمومی است. نتیجه این بررسی نشان داد تحقیقات منتشر شده آمریکایی با روش‌های کمی اثباتی به تجزیه و

تحلیل‌های کمی موضوعاتی نظیر سرمایه‌ی مالی، بودجه‌بندی، پیش‌بینی درآمدها می‌پردازند، در حالی که مقالات سایر کشورها، رویکرد توصیفی و تفسیری را در پیش گرفته‌اند و به موضوعاتی نظیر پاسخگویی و حسابرسی اهمیت بیشتری می‌دهند. همچنین در بررسی روند تحقیقات مشخص شد تحقیقاتی که هیچ تئوری‌ای ندارند، نسبت به گذشته به شدت کاهش یافته است.

ابوبکر و صالح (۲۰۱۱) تحقیقات حسابداری بخش عمومی در مالزی را مرور کردند. ۶۵ مقاله چاپ‌شده در سال‌های ۱۹۸۱ تا ۲۰۱۰ از لحاظ سطح سازمانی، حوزه تحقیقاتی و روش تحقیق دسته‌بندی شدند. آنها در پژوهش خود بیان کردند که بیشتر تحقیقات حسابداری بخش عمومی، در کشورهای توسعه‌یافته صورت گرفته و سهم کشورهای در حال توسعه کم است.

جمع‌بندی بررسی ادبیات تحقیق و پیشینه پژوهش نشان می‌دهد تحقیقات سال‌های اخیر، اغلب از چارچوب معینی برای طبقه‌بندی مقالات بهره برده‌اند و به کمک آن به تحلیل مطالعات پرداخته‌اند. در این چارچوب، تحقیقات بر اساس معیارهای مختلفی دسته‌بندی شده‌اند که عبارت‌اند از: قلمرو مکانی تحقیق، تئوری‌های تحقیق، روش تحقیق، موضوع تحقیق و نوع نشریه‌ها. در پژوهش حاضر نیز از این رویکرد و طبقه‌بندی‌ها استفاده می‌شود.

با توجه به ادبیات و پیشینه تحقیق، سؤال‌های پژوهش به شرح زیر مطرح می‌شوند:

۱. سهم تحقیقات حسابداری بخش عمومی در مجله‌های حسابداری چه میزان است؟
۲. قلمرو مکانی تحقیقات حسابداری بخش عمومی کدام‌اند؟
۳. فراوانی تحقیقات منتشرشده در هر یک از قلمروهای مکانی تحقیقات حسابداری بخش عمومی به چه نحوی است؟
۴. انواع روش تحقیق در تحقیقات حسابداری بخش عمومی چگونه است؟
۵. فراوانی هر یک از روش‌های تحقیق در تحقیقات حسابداری بخش عمومی به چه نحوی است؟
۶. حوزه‌های تحقیقات حسابداری بخش عمومی کدام‌اند؟
۷. فراوانی تحقیقات منتشرشده در هر یک از حوزه‌های تحقیقات حسابداری بخش عمومی به چه نحوی است؟
۸. جهت‌گیری تحقیقات آتی حسابداری بخش عمومی باید چگونه باشد؟

روش‌شناسی پژوهش

در این پژوهش برای پاسخ به سؤال‌های ۱ تا ۷، مقاله‌های منتشرشده در مجله‌های علمی پژوهشی رشته‌های حسابداری و مدیریت مالی در ایران از طریق تحلیل تم بررسی شدند، پس از تجزیه و

تحلیل‌های کمی و کیفی روی نتایج این پژوهش‌ها، شناختی از وضع موجود به‌دست آمد. برای پاسخ به سؤال ۸ و تبیین جهت‌گیری تحقیقات آتی نیز با صاحب‌نظران و خبرگان حسابداری بخش عمومی مصاحبه عمیق انجام شد. داده‌های پژوهش که شامل مقاله‌های منتشرشده در مجله‌های علمی پژوهشی رشته‌های حسابداری و مدیریت مالی در ایران از سال ۱۳۷۱ تا ۱۳۹۳ می‌شود، در جدول ۱ درج شده است.

جدول ۱. تحقیقات منتشرشده در نشریه‌های علمی پژوهشی حسابداری و مدیریت مالی ایران

نام نشریه	مقالات منتشرشده از ابتدا	تعداد مقاله‌های حسابداری بخش عمومی	درصد مقاله‌های حسابداری بخش عمومی
بررسی‌های حسابداری و حسابرسی	۴۲۰	۸	۱/۹
بورس اوراق بهادار	۲۱۷	۱	۰/۴۶
پژوهشنامه اقتصاد و کسب‌وکار	۳۸	۳	۷/۸۹
پژوهش‌های تجربی حسابداری	۱۳۳	۱	۰/۷۵
پژوهش‌های حسابداری مالی	۱۶۷	۱	۰/۱۶
پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی	۲۰۰	۲	۱
پیشرفت‌های حسابداری	۸۳	۲	۲/۴۱
تحقیقات حسابداری و حسابرسی	۳۱۸	۶	۲/۷۵
تحقیقات مالی	۲۵۶	۱	۰/۳۹
حسابداری سلامت	۴۱	۲۲	۵۳/۶۶
حسابداری مدیریت	۲۰۳	۵	۲/۴۶
دانش تحلیل مالی اوراق بهادار	۲۲۰	۱	۰/۴۵
دانش حسابداری	۱۴۷	۱	۰/۶۸
دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت	۹۱	۳	۳/۳۰
دانش حسابرسی	۲۷۵	۴۴	۱۶
دانش سرمایه‌گذاری	۱۲۱	۰	۰
فصلنامه حسابداری مالی	۱۴۵	۱	۰/۶۹
فصلنامه دانش حسابداری مالی	۶۳	۱	۱/۵۹
فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی	۲۶۵	۷	۲/۶۴
مدیریت دارایی‌ها و تأمین مالی	۵۲	۰	۰
مهندسی مالی و مدیریت اوراق بهادار	۱۸۰	۰	۰
مجموع	۳۵۳۵	۱۱۰	۳/۱۱

صاحب‌نظران حسابداری بخش عمومی نیز با روش نمونه‌گیری هدفمند مشخص شدند و با برگزاری ۱۳ مصاحبه، این پژوهش به نقطه اشباع رسید. استادان دانشگاهی که در مقطع تحصیلات تکمیلی به تدریس درس حسابداری بخش عمومی اشتغال دارند، محققانی که در این حوزه تعداد شایان توجهی مقاله دارند و همچنین افراد مطرح در حوزه اجرا، شامل تدوین‌کنندگان استانداردها و رویه‌های حسابداری بخش عمومی، صاحب‌نظران این رشته تعریف شده‌اند.

تحلیل تم و نحوه کدگذاری انجام‌شده در تحقیق

داده‌های روش تحلیل تم می‌تواند متون یا مصاحبه باشد. به‌طور کلی، هیچ رویکرد خاصی برای شروع مطالعه در تحلیل تم وجود ندارد، بلکه محقق ابتدا باید الگوهای معنی و موضوعات مد نظر خود را از درون داده‌ها انتخاب کند، سپس با کدگذاری در مرحله اولیه و تکرار چندین باره روند کار بین مجموعه داده‌ها و خلاصه‌های کدگذاری شده، الگوهای مد نظر را شناسایی و تحلیل کند (براون و کلارک، ۲۰۰۶). در تعریف کدها سه عامل زیر در نظر گرفته شده است:

عامل ۱. حرف انگلیسی، معرف نوع داده (متن یا مصاحبه) است که کد با آن شروع می‌شود. بر این اساس، متون علمی با حرف P اختصار کلمه Paper و تحلیل مصاحبه‌ها با حرف I اختصار Interview شناخته می‌شوند.

عامل ۲. شماره مقاله یا فرد مصاحبه‌شونده است که این پژوهش می‌تواند برای مقاله‌ها از اعداد ۱ تا ۷۸ و برای مصاحبه‌ها از ۱ تا ۱۳ اختیار کند.

عامل ۳. شماره کدهای مربوط به یک متن علمی خاص یا یک نقل قول است. چنانچه فرض شود این تعداد موارد در یک تحلیل از ۹۹ تجاوز نخواهد کرد، شماره این عامل می‌تواند بین ۱ تا ۹۹ باشد.

جدول ۲. نحوه کدگذاری داده‌ها

نوع داده	شماره مقاله یا فرد مصاحبه‌شونده	شماره کد در یک واحد تحلیل
P	از ۱ تا ۷۸	بین ۰۱ تا ۹۹
I	از ۱ تا ۱۳	بین ۰۱ تا ۹۹

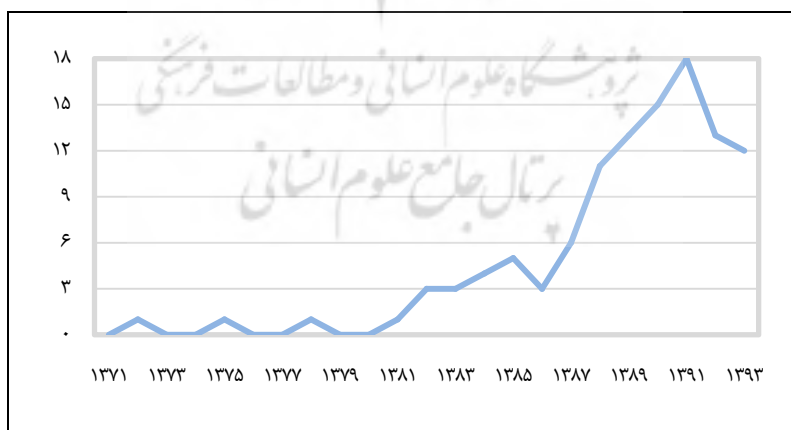
قرار گرفتن کدهای مشابه در کنار یکدیگر، به شکل‌گیری دسته‌های مفهومی منجر می‌شوند. دسته‌های مفهومی با یکدیگر تم‌های فرعی و تم‌های فرعی مشابه نیز تم‌های اصلی را می‌سازند (براون و کلارک، ۲۰۰۶). قضاوت محقق در انتخاب تم، جزء جدایی‌ناپذیر است. برای نمونه، در زیر نحوه کدگذاری یکی از نقل قول‌ها برای تعیین جهت‌گیری تحقیقات آتی تشریح شده است:

«در برنامه چهارم بودجه‌بندی، عملیاتی را طرح کردیم؛ اما نتوانستیم کاری را پیش ببریم. بنابراین باید برویم مشکلات را پیدا کنیم (I0406، موانع استقرار بودجه‌بندی عملیاتی) مثلاً یکی از موانع این است که ما حسابداری تعهدی نداریم و بحث اصلی انتقال سیستم از نقدی به تعهدی است و در این انتقال باید ببینیم چه عواملی وجود دارد که باعث کاهش هزینه‌های اجرای سیستم تعهدی می‌شود و منافع آن را حداکثر می‌کند و چه عواملی هست که مانع اجرا سیستم تعهدی است (I0407، راهکارها و موانع استقرار حسابداری تعهدی)».

سهم تحقیقات حسابداری بخش عمومی

محققان زیادی به این موضوع اشاره کرده‌اند که به تحقیقات حسابداری بخش عمومی در ایران بی‌توجهی شده است، اما تاکنون تحقیقی در این ارتباط انجام نشده است. در ۲۱ نشریه‌ای که درجه علمی پژوهشی دارند، ۳۵۳۵ مقاله از آغاز فعالیت تا پایان ۱۳۹۳ منتشر شده است که ۱۱۰ مقاله به موضوع حسابداری بخش عمومی اختصاص دارد و بیان‌کننده سهم ۳/۱۱ درصدی موضوع حسابداری بخش عمومی است. با توجه به اینکه پژوهش حاضر تنها بر مقاله‌های علمی پژوهشی تمرکز می‌کند، از ۱۱۰ مقاله منتشر شده در این نشریه‌ها، ۳۲ مورد که به شکل مروری بود کنار گذاشته شد، بدین ترتیب ۷۸ مقاله علمی - پژوهشی بررسی شدند.

نمودار زیر روند رو به رشدی را نشان می‌دهد؛ این موضوع می‌تواند به آغاز کار مجله‌هایی نظیر دانش حسابرسی و حسابداری سلامت مربوط باشد که به شکل تخصصی بر این حوزه تمرکز دارند.



شکل ۱. نمودار روند زمانی تحقیقات حسابداری بخش عمومی در ایران

طبقه‌بندی تحقیقات حسابداری بخش عمومی بر مبنای قلمرو مکانی

در این بخش، تحقیقات بر مبنای قلمرو مکانی تحقیق طبقه‌بندی می‌شوند. بر اساس این طبقه‌بندی مشخص شد، در سطح دولت که شامل وزارتخانه‌ها، سازمان‌های دولتی، دستگاه‌های اجرایی کشور می‌شود، پژوهش‌های بیشتری اجرا شده است. اگر قرار باشد تحقیقات حسابداری بخش عمومی همگام با تغییرات نظام حسابداری بخش عمومی پیش رود، باید جریان تحقیقاتی تغییر کند و در این جریان جایگزین مطالعات موردی صورت گیرد و به سطوح خردی مانند دانشگاه‌ها توجه شود. این دسته از تحقیقات می‌توانند ورودی‌های سودمندی برای درک حسابداری و پاسخگویی داشته باشند و اجرای حسابداری نوین بخش عمومی را در سطوح گسترده‌تری مانند دولت تسهیل کنند (برادبنت و گوتری، ۲۰۰۸). با توجه به وضعیت محیطی ایران، می‌توان شهرداری‌ها و بیمارستان‌ها را نیز به‌عنوان سازمان‌های نمونه، برای اجرای بهتر حسابداری بخش عمومی معرفی کرد. نکته شایان ذکر دیگر، بی‌توجهی به سازمان‌ها و نهادهای غیر انتفاعی در تحقیقات حسابداری بخش عمومی ایران است.

جدول ۳. جدول فراوانی تحقیقات حسابداری بخش عمومی بر مبنای قلمرو مکانی

ردیف	قلمرو پژوهش	تعداد تحقیقات	درصدی از کل
۱	دولت (وزارتخانه‌ها، سازمان‌ها و دستگاه‌های دولتی)	۳۶	۴۶
۲	دانشگاه‌ها	۱۹	۲۴
۳	شهرداری‌ها	۸	۱۰
۴	بیمارستان‌ها و خدمات بهداشتی و درمانی	۶	۸
۵	دیوان محاسبات	۵	۷
۶	شرکت‌های تجاری دولتی	۱	۱
۷	سطح فراگیر/نامشخص	۳	۴
	مجموع	۷۸	۱۰۰

طبقه‌بندی تحقیقات حسابداری بخش عمومی بر مبنای روش تحقیق

نتایج این بخش نشان می‌دهد روش تحقیق پیمایشی، بیشترین کاربرد را داشته است. تحقیقات حسابداری بخش عمومی، بیشتر با استفاده از پیمایش بین مدیران دستگاه‌ها صورت پذیرفته

است. به‌هرحال تحقیقات پیمایشی از افراد نمونه نظرسنجی می‌کند و ممکن است با واقعیت موجود متفاوت باشد. همان‌طور که در جدول ۴ می‌توان مشاهده کرد، در این بین جای تحقیقات با روش آزمایشی خالی است.

جدول ۴. جدول فراوانی تحقیقات حسابداری بخش عمومی بر مبنای روش تحقیق

ردیف	روش تحقیق	تعداد (تک روش)	تعداد (پژوهش‌های ترکیبی)	کل تحقیقات	درصد
۱	پیمایشی - پرسشنامه	۴۸	۵	۵۳	۶۸
۲	آرشیوی	۱۰	۴	۱۴	۱۷
۳	همبستگی	۱	-	۱	۱
۴	تحلیل‌های ریاضی	۲	۱	۳	۴
۵	مصاحبه	۱	۱	۲	۳
۶	موردکاوی	۲	-	۲	۳
۷	مرور ادبیات	۱	-	۱	۱
۸	تحلیلی - تفسیری	۲	-	۲	۳
	مجموع	۶۷	۱۱	۷۸	۱۰۰

طبقه‌بندی و تحلیل موضوعی تحقیقات

در این بخش با استفاده از یک رویکرد نوع‌شناسی و با روش تحلیل تم، موضوع مطالعات حسابداری بخش عمومی در ایران استخراج شده است. شش تم اصلی در این ارتباط عبارت‌اند از:

۱. حسابداری مالی؛
۲. بودجه‌بندی؛
۳. حسابداری مدیریت؛
۴. حسابرسی؛
۵. پاسخگویی؛
۶. گزارشگری مالی.

جدول ۵. چارچوب تحقیقات منتشر شده در ایران

موضوع اصلی	موضوع فرعی	دسته‌های مفهومی	کدهای مربوطه
حسابداری مالی	حسابداری تعهدی	امکان‌سنجی و شناسایی موانع	P0402, P0404, P1102, P5103, P5503, P5902, P1803, P2401, P2604, P4202, P5101, P5103, P5901, P6602
		اثرها و مزیت‌های حسابداری تعهدی	P0403, P3502, P5701, P6602, P5702, P5103, P3504, P2801, P3403, P1101, P1503, P1802, P2602, P2802, P3803, P5501, P5703,
	ضرورت تدوین استانداردها		P1301, P1302, P1402, P5302, P1403
بودجه‌بندی	مقایسه نتایج انواع بودجه‌بندی و ارائه مدل‌های بودجه‌بندی	شناسایی موانع و امکان‌سنجی استقرار بودجه‌بندی عملیاتی	P4101, P0302, P3302, P7804, P2201, P1201, P1203, P6902, P0303, P0501, P2202, P2301, P3301, P4102 P4503, P5001, P6301, P6302, P6901, P7601, P7803, P1501, P6603, P5201
			P3002, P3404, P0201, P7604, P0202, P0502, P0503, P2302, P2501, P2504, P2703, P2702, P3402, P4601, P5002, P6902, P6903, P2101
حسابداری مدیریت	ارزیابی عملکرد (عملیاتی)	کاربرد شیوه‌های نوین حسابداری مدیریت	P2204, P6801, P0701, P0901, P2201, P5202
		بهایابی	P6701, P1601, P5203, P1602, P2203, P4501, P1502, P1603, P5203
	حسابرسی مالی و رعایت		P2903, P2502, P2503, P2601, P2603, P0702, P2090, P4401, P4402
حسابرسی	حسابرسی عملکرد	حسابرسی مالی و رعایت	P0102, P4802, P0103, P7701, P0104, P4604, P4801, P4903, P5401, P7703
		حسابرسی عملکرد	P5605, P5604, P6803, P5602, P0101, P5803, P6001, P6803
	کمیته حسابرسی و حسابرسی داخلی		P7406, P7404, P4702, P4704, P4705
پاسخگویی	بهبود ایفا و ارزیابی پاسخگویی پس از به‌کارگیری نظام نوین مدیریت بخش عمومی	ناکارآمدی نظام فعلی حسابداری بخش عمومی	P0603, P0401, P5304, P7102, P7203, P3401, P1102, P4604, P7604, P3501, P5802, P3602, P7101
			P4603, P7402, P1702, P3803, P6302, P7501, P0301, P1202, P1401, P2701, P2704, P6302, P6304, P1801, P3502, P3804, P4701, P7403, P7405, P7703, P3603, P3702, P7204, P7503, P0601
گزارشگری مالی			P4002, P1003, P3802, P3103, P3102, P1303, P1001, P3801, P3802, P4201, P5102, P5502, P6601, P4703, P4902, P6802, P3601, P3703, P0602, P4001

در ادامه به تفصیل هریک از شش حوزه تحقیقاتی شناسایی شده، تشریح خواهد شد.

۱. حسابداری مالی

در تحقیقات مرتبط با حسابداری مالی دو تم فرعی زیر شناسایی شد؛

- حسابداری تعهدی: این موضوع به به‌کارگیری حسابداری تعهدی در دستگاه‌های اجرایی مربوط می‌شود و مزایا و معایب یا نحوه به‌کارگیری آن در تحقیقات حسابداری بخش عمومی را بررسی می‌کند.
- قانون‌گذاری: این موضوع، ضرورت تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی را بررسی کرده و مشخص می‌کند آیا نهادهای مختلف، به استانداردهای متفاوتی نیاز دارند یا خیر.

حسابداری تعهدی. در ارتباط با حسابداری تعهدی دو جریان تحقیقاتی شناسایی شد:

۱. اثرها و مزیت‌های حسابداری تعهدی و ۲. امکان‌سنجی استقرار حسابداری تعهدی.

اثرها و مزیت‌های حسابداری تعهدی. برخی تحقیقات، پیامدهای به‌کارگیری حسابداری تعهدی در سازمان‌های عمومی را بررسی کرده‌اند. دسته‌ای از این تحقیقات، تأثیر به‌کارگیری حسابداری تعهدی در گزارش‌های درون‌سازمانی و تصمیم‌گیری مدیران و ارزیابی عملکرد کارکنان و... را بررسی کرده‌اند و برخی دیگر به مطالعه تأثیر حسابداری تعهدی بر گزارش‌های درون‌سازمانی، پاسخگویی و سودمندی اطلاعات حسابداری پرداخته‌اند.

کرباسی یزدی و طریقی (۱۳۸۸) به این نتیجه رسیدند که به‌کارگیری حسابداری تعهدی می‌تواند بهای تمام‌شده خدمات و فعالیت‌ها را شفاف‌تر بیان کند و به اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی منجر شود. همچنین اطلاعات به‌دست‌آمده از سامانه‌های گزارشگری تعهدی می‌تواند مدیران را در تصمیم‌گیری‌های بهینه‌یاری دهد {P6602}.

گرد و کریمی (۱۳۹۰) دریافتند تغییر روش حسابداری نقدی به حسابداری تعهدی، عملکرد مالی و عملیاتی دستگاه را بهبود می‌دهد، به‌طوری که برقراری حسابداری تعهدی، برای تعیین بهای تمام‌شده و هزینه‌های واقعی اجرای برنامه و عملیات در قالب اعتبارات مصوب، کارا تر از حسابداری نقدی می‌شود {P5702}.

به‌طور کلی محققان تأثیر به‌کارگیری حسابداری تعهدی بر گزارشگری و پاسخگویی و ویژگی‌های کیفی اطلاعات مالی و اطلاعات عملکرد را نیز بررسی کرده‌اند. نتایج این تحقیقات نشان می‌دهد به‌کارگیری حسابداری تعهدی در دستگاه‌های دولتی می‌تواند به شناسایی کامل دارایی‌ها و بدهی‌های بلندمدت در گزارش‌های مالی دولت، ارائه بهتر اطلاعات عملکرد مالی مدیران، شناسایی کامل

درآمدها و هزینه‌های دستگاه‌های اجرایی، مقایسه واقعی عملکرد مالی سازمان با مبالغ بودجه و بهبود پاسخگویی و افشای بهتر منجر شود.

کردستانی، بختیاری و رحیم‌پور (۱۳۸۹) بیان کردند به‌کارگیری حسابداری تعهدی در بخش عمومی دولتی، موجب جلوگیری از تداخل درآمدها و هزینه‌ها، انعکاس هزینه‌های واقعی سال مالی در گزارش‌ها، مقایسه درآمدها و هزینه‌های واقعی با مبالغ پیش‌بینی‌شده در بودجه، انعکاس بهتر دارایی‌های سرمایه‌ای و بدهی‌های بلندمدت، فراهم کردن زمینه اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی برای بهبود پاسخگویی و عملکرد مدیران و افشای بهتر در گزارشگری مالی دولتی می‌شود {P5103}.

بنابراین با توجه به تبیین نتایج تحقیقات، می‌توان بیان کرد استقرار حسابداری تعهدی می‌تواند منجر به بهبود، شناسایی دقیق و کامل بهای تمام‌شده کالاها، خدمات و فعالیت‌ها؛ مقایسه بهتر عملکرد واقعی و بودجه؛ ارزیابی عملکرد کارکنان؛ بهبود در برنامه‌ریزی و تصمیم‌گیری مدیران؛ شناسایی بهتر درآمدها، هزینه‌ها، دارایی‌ها و بدهی‌ها؛ بهبود در امر گزارشگری منجر شود و در نهایت عاملی برای بهبود پاسخگویی مالی باشد و بستر لازم برای ایفای پاسخگویی عملیاتی را فراهم نماید.

امکان‌سنجی و موانع به‌کارگیری حسابداری تعهدی. در این دسته از تحقیقات، محققان حسابداری بخش عمومی به بررسی امکان استقرار حسابداری تعهدی در نهادهای مختلف پرداخته و نتایج متفاوتی بیان کرده‌اند، اما بر اساس عمده نتایج این تحقیقات، امکان استقرار حسابداری تعهدی یا حسابداری تعهدی تعدیل‌شده در دستگاه‌های اجرایی وجود دارد و در صورت تردید، می‌توان با اصلاح ساختار نظام مالی و محاسباتی و قوانین و مقررات، حسابداری تعهدی را در دستگاه‌های دولتی به کار گرفت.

باباجانی و مددی (۱۳۸۸) به این نتیجه رسیدند که شرایط لازم و کافی برای به‌کارگیری مبنای تعهدی تعدیل‌شده و معیار جریان منابع اقتصادی برای ایجاد تحول در حسابداری دانشگاه‌ها وجود دارد و می‌توانند درآمدهای حاصل از فعالیت‌های آموزشی و پژوهشی خود را با مبنای تعهدی شناسایی کنند. هزینه‌های این نهادها نیز در زمان ایجاد قابل ثبت است. دارایی‌ها و بدهی‌های بلندمدت به‌روش مناسب قابل ارزیابی و انعکاس در صورت‌های مالی اساسی است {P0402}.

مهدوی و محمدی (۱۳۹۰) دریافته‌اند که با مبنای تعهدی، ثبت دارایی‌های ثابت و سرمایه‌گذاری‌ها در شهرداری‌ها و شناسایی درآمدها و هزینه‌های آن امکان‌پذیر است {P1102}.

در مقابل، باباجانی و قنبریان (۱۳۹۰) نشان دادند تمام درآمدهای شهرداری را نمی‌توان از جهت مبنای نظری، قبل از زمان وصول شناسایی کرد؛ اما با اعمال تغییراتی در قوانین می‌توان تنها

درآمدهای مستمر و غیرمستمری که با ارائه صورت‌حساب به مؤدیان اخذ می‌شود را با استفاده از مبنای تعهدی تعدیل شده شناسایی کرد {P5103}.

همان‌طور که مشاهده شده، نتایج تحقیقات در به‌کارگیری کامل حسابداری تعهدی در نهادهای عمومی متناقض‌اند، اما امید است با تغییر در ساختار قوانین و مقررات، فرهنگ پاسخگویی، چارچوب نظری و نگرش مدیریتی، بتوان حسابداری تعهدی را در نهادهای عمومی به‌کار برد.

ضرورت تدوین استانداردها. بحث ضرورت تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی نیز در کانون توجه محققان بوده است. بررسی تحقیقات نشان می‌دهد تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی، به بهبود امر گزارشگری و شفاف‌سازی اطلاعات، استقرار نظام حسابداری مناسب برای گزارشگری و ایفای مسئولیت پاسخگویی آن منجر می‌شود و همچنین فرایند حسابرسی و اعتباردهی را تسهیل می‌کند {P1403}.

مهدوی و نمازی (۱۳۹۰) بین نگرش دانشگاهیان و حسابداران دانشگاه، نسبت به ضرورت تدوین استانداردهای حسابداری دولتی در دانشگاه‌ها، تفاوت معناداری گزارش نکردند. به این معنا که دانشگاهیان و حسابداران، به دلیل نیازهای خاص دانشگاه، به‌عنوان یک نهاد دولتی مهم، خواستار تدوین استانداردهای حسابداری خاص، برای دانشگاه‌ها هستند {P1302}.

مهدوی و کاظم نژاد (۱۳۹۲) به این نتیجه رسیدند که تدوین استاندارد، موجب افزایش کیفیت گزارشگری مالی، بهبود فرایند حسابرسی و اعتباردهی به گزارش‌های مالی و بهبود مدیریت مالی در شهرداری‌ها می‌شود. در حال حاضر فرایند تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی در ایران آغاز شده است و به نظر می‌رسد این دسته از تحقیقات سودمند بوده‌اند {P1302}.

۲. بودجه‌بندی

بودجه‌بندی یکی دیگر از حوزه‌های تحقیقاتی است و در این بین، بودجه‌بندی عملیاتی به دلیل الزام به استقرار در دستگاه‌های دولتی، بیشتر در کانون توجه قرار گرفته است. تحقیقات مرتبط با بودجه‌بندی در خصوص موضوعات متنوعی مانند مقایسه انواع روش‌های بودجه‌بندی، شناسایی چالش‌ها و موانع بودجه‌بندی عملیاتی در سازمان‌ها و تأثیر نظام نوین حسابداری بخش عمومی بر بودجه‌بندی است. به‌طور کلی دو دسته مفهومی در این باره به‌دست آمد: ۱. شناسایی موانع و امکان‌سنجی استقرار بودجه‌بندی عملیاتی؛ ۲. مقایسه نتایج انواع بودجه‌بندی و انواع مدل‌های بودجه‌بندی.

شناسایی موانع و امکان‌سنجی استقرار بودجه‌بندی عملیاتی. جفره و روشناسان (۱۳۸۹) نشان دادند به‌رغم الزام دستگاه‌ها به استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی، تفاوت اساسی در تغییر روند

بودجه‌ریزی سنتی به عملیاتی در ثبت احوال مشاهده نشده است و همچنان قدرت چانه‌زنی در افزایش اعتبارات مصوب سالانه تأثیر زیادی دارد {P6902}.

پورزمانی و نادری (۱۳۹۰) ناتوانی در ارزیابی عملکرد، ناتوانی نیروی انسانی، نداشتن اختیار قانونی و نبود اختیار رویه‌ای و همچنین نداشتن انگیزه‌های پذیرش را موانع استقرار بودجه‌ عملیاتی معرفی کردند {P1203}.

باباجانی و رسولی (۱۳۹۰) عوامل رفتاری، ساختاری و محیطی را در عدم استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی مؤثر می‌دانند که از بین آنها، عوامل رفتاری نقش مهم‌تری دارد {P7804}.

تحقیقات مختلفی به ارزیابی این موضوع پرداخته‌اند و نتایج متناقضی مشاهده می‌شود، اما به‌طور کلی نتایج نشان می‌دهد در ایران، بستر لازم و کامل برای استقرار بودجه‌بندی عملیاتی در سازمان‌ها وجود ندارند.

ارائه مدل برای عملکرد بهینه در بودجه بندی. برخی تحقیقات نشان داده‌اند روش استقرار بودجه‌بندی عملیاتی در کشور یا تخصیص بودجه و منابع مالی در وزارتخانه‌ها به‌درستی صورت نمی‌گیرد، به همین دلیل به ارائه مدلی برای عملکرد بهینه اقدام کرده‌اند.

باباجانی و خدارحمی (۱۳۹۳) معتقدند، پارادایم حاکم بر اجرای نظام بودجه‌بندی عملیاتی در کشور به‌طور مناسب ارزیابی نمی‌شود و برای اجرای موفقیت‌آمیز باید به مدیران آزادی و اختیار عمل بیشتری داده شود {P7604}.

نمازی و کمالی (۱۳۸۱) به ارائه مدلی بر مبنای برنامه‌ریزی خطی برای سازمان‌های دولتی در تخصیص اعتبارات بودجه اقدام کردند. در این مدل، تخصیص اعتبارات بر مبنای اولویت‌ها و محدودیت‌ها به‌صورت بهینه صورت می‌گیرد و در صورت مقایسه با عملکرد واقعی سازمان‌های دولتی در تخصیص بودجه، نشان می‌دهد تخصیص اعتبارات بودجه به‌صورت بهینه شکل نگرفته است {P0201}.

علی‌پور، بیابانی، ابوالحلاج و جوانی (۱۳۹۲) طی پژوهشی که در دانشگاه علوم پزشکی انجام دادند، دریافته‌اند روش بودجه‌بندی بر مبنای صفر بر روش بودجه‌بندی سنتی ارجحیت دارد {P3404}.

به‌طور کلی نتایج تحقیقات نشان می‌دهد سیستم نظام بودجه‌بندی فعلی مناسب ارزیابی نمی‌شود و تلاش درستی نیز برای تغییر آن توسط نهادهای ذی‌ربط صورت نگرفته است.

۳. حسابداری مدیریت

در خصوص حسابداری مدیریت، سه تم فرعی شیوه‌های نوین حسابداری مدیریت؛ بهایی؛ و ارزیابی عملکرد شناسایی شد.

شیوه‌های نوین حسابداری مدیریت. اغلب کشورها در حال تغییر و تحول گسترده در بخش عمومی خود هستند. مدیریت نوین بخش عمومی به رویه‌ها و سازوکارهای استفاده‌شده در بخش بازرگانی و نیز توجه به مفاهیم کارایی و اثربخشی در عملیات معتقد است {P6102}.

در این زمینه تحقیقات اندکی انجام شده است و نمی‌توان جریان ثابتی برای این تحقیقات تبیین کرد؛ با وجود این، برخی تحقیقات به معرفی شیوه‌های نوین حسابداری مدیریت در بخش عمومی پرداخته‌اند و به‌کارگیری آنها را سودمند می‌دانند.

محمدزاده، مهدی‌پور و محمدزاده (۱۳۹۰) با مقایسه پیش‌بینی هزینه‌های آب شهرداری‌ها با استفاده از روش‌های آماری و شبکه عصبی، نشان دادند شبکه‌های عصبی مصنوعی، قابلیت‌های خوبی برای درک الگوی هزینه آب دارند و ابزاری قدرتمندی برای تخمین هزینه کل آب به‌شمار می‌روند و می‌توانند جایگزین مدل‌های کلاسیک و مدل‌های آماری شوند {P4203}.

خانی، مهرانی و قانع (۱۳۹۲) با استفاده از رویکرد بهایی بر مبنای فعالیت زمان‌گرا، بهای تمام‌شده یک تخت را در بخش ای. سی. یو. برای هر شب محاسبه کردند و دریافتند بین بهای تمام‌شده و قیمت هر شب تخت بر اساس نرخ تعرفه دولتی تفاوتی وجود دارد {P3903}.

بهاییابی. در بودجه‌بندی عملیاتی، باید از نظام بهایی مناسبی مانند بهاییابی بر مبنای فعالیت که توانایی گزارش هزینه‌ها را بر اساس فعالیت‌ها و پروژه‌ها دارد، استفاده شود. با وجود این، پیاده‌سازی روش‌های نوین حسابداری از جمله بهاییابی بر مبنای فعالیت در نظام بودجه‌بندی دولت‌ها با موانع زیادی مواجه است که برای رفع آنها، ایده‌هایی پیرامون عوامل مؤثر بر اصلاحات نظام بودجه‌بندی و حسابداری مطرح شده است. به‌رغم نیاز بخش عمومی به این موضوع، تحقیقات این حوزه به‌شدت اندک است. برخی تحقیقات به ارزیابی این موضوع پرداخته‌اند که برای محاسبه بهای تمام‌شده در دستگاه‌های دولتی، نظامی وجود ندارد و در صورت وجود کارآمد نیست و باید از رویکرد بهاییابی دقیق‌تری مانند بهاییابی بر مبنای فعالیت استفاده شود {P1602}.

برخی تحقیقات به ارزیابی این موضوع پرداخته‌اند آیا سازمان‌ها توانایی به‌کارگیری بهاییابی بر مبنای فعالیت را دارند که نتایج متناقض به‌دست آمده است.

سرمست، تیرانداز و اشرفی (۱۳۹۰) به این نتیجه رسیدند که دستگاه‌های دولتی آذربایجان شرقی توانایی استقرار سیستم بهاییابی بر مبنای فعالیت را برای به‌کارگیری در بودجه‌بندی عملیاتی دارند. نتایج آنها نشان داد توانایی‌های فنی و نیروی انسانی این استان برای به‌کارگیری بهاییابی بر مبنای فعالیت مناسب است، اما در خصوص توانایی ارزیابی عملکرد ابهام وجود دارد {P5203}.

حجازی و سعادت (۱۳۹۲) پس از مرور تحقیقات مربوط به بهاییابی بر مبنای فعالیت در بخش خدمات بهداشتی درمانی، بیان کردند نتایج تحقیقات نشان می‌دهد تفاوت فاحشی بین بهای

تمام شده خدمات و تعرفه های تعیین شده وجود دارد که دلیل آن عدم برنامه ریزی و استفاده بهینه از منابع و ظرفیت بی استفاده است. آنها اضافه کردند، اجرای روش بهایابی بر مبنای فعالیت به تعیین بهای تمام شده صحیح تر، بهبود عملکرد و افزایش بهره وری منجر می شود {P1602}.

ارزیابی عملکرد. ارزیابی عملکرد، از موضوعاتی است که برخی محققان حسابداری به آن توجه کرده اند. با توجه به این که برخی محققان معتقدند فعالیت های دولتی کارایی و اثربخشی لازم را ندارند و نیازمند ارزیابی عملکرد هستند، در این حوزه به معرفی شاخص های مناسب برای اندازه گیری عملکرد در سازمان های متفاوت پرداخته اند و شاخص های مطرح شده را با استفاده از داده های موجود اندازه گیری کرده اند.

زارع، مهارلویی و منفرد (۱۳۹۱) بین میانگین درآمدهای اختصاصی، درآمدهای عمومی، تعداد کارکنان و مجموع دارایی های انواع دانشگاه های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی، تفاوت معناداری گزارش کردند؛ بدین ترتیب می توان گفت نسبت های درآمد اختصاصی به مجموع دارایی ها، درآمد اختصاصی به دارایی های غیر جاری و درآمد اختصاصی به درآمد عمومی دانشگاه های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی، شاخص های مناسبی برای سنجش کارایی دانشگاه ها به شمار می رود {P2903}.

۴. حسابرسی

در حوزه حسابرسی بخش عمومی سه تم فرعی شناسایی شد: ۱. حسابرسی مالی و رعایت؛ ۲. حسابرسی عملیاتی و ۳. تشکیل و استقرار کمیته حسابرسی و حسابرسی داخلی.

حسابرسی مالی و رعایت. دیوان محاسبات کشور، وظیفه نظارت و حسابرسی بر عملکرد مالی کلیه دستگاه هایی که به نحوی از بودجه کل کشور استفاده می کنند را برعهده گرفته است {P7703}.

سجادی و جامعی (۱۳۸۲) به این نتیجه رسیدند که حسابرسان دیوان محاسبات در انجام کار حسابرسی از دانش و تجربه کافی برخوردار نیستند و در رسیدگی های خود، استراتژی های مربوط به سازمان های دولتی را در نظر نمی گیرند، به نظارت حین خرج کمتر اهمیت می دهند و به اثربخشی و کارایی فعالیت های دولتی توجه نمی کنند {P0103}.

عباس زاده و محمدی (۱۳۹۳) با نظرسنجی از حسابرسان دیوان محاسبات، عواملی مانند رعایت کامل آیین رفتار حرفه ای در حین کار حسابرسی، نداشتن هیچ گونه ارتباط خویشاوندی، کاری و مالی با مدیران واحد رسیدگی، قانون گرابودن، مناعت طبع و عدم استفاده از امکانات واحد مورد رسیدگی برای منافع شخصی را به عنوان عوامل افزایش دهنده استقلال حسابرسی معرفی کردند.

به‌طور کلی تحقیقات در این حوزه اندک و پراکنده است و ارائه جمع‌بندی از نتایج این پژوهش‌ها امکان‌پذیر نیست. نیاز است محققان حسابداری بخش عمومی بیشتر در این حوزه متمرکز شوند.

حسابرسی عملکرد (عملیاتی). جریان نوین تحقیقات حسابداری بخش عمومی در حوزه حسابرسی را می‌توان به تحقیقات حسابرسی عملیاتی در نهادهای دولتی و غیرانتفاعی نسبت داد. این جریان از تغییر و تحولات ایجادشده در حوزه حسابداری بخش عمومی و تلاش برای انجام حسابرسی عملکرد توسط دیوان محاسبات در دستگاه‌های دولتی نشئت می‌گیرد. حسابرسی عملیاتی دربرگیرنده بررسی نظام‌مند فعالیت‌های یک سازمان یا بخش مشخصی از آن در دستیابی به هدف‌های مشخصی همچون ارزیابی عملکرد، شناسایی فرصت‌های بهبود عملیات، ارائه پیشنهادهایی برای بهبود عملیات یا لزوم بررسی و اقدامات بیشتر است {P5604}.

در تحقیقات حسابرسی عملیاتی به بررسی موانع و مشکلات اجرای حسابرسی عملیاتی در دستگاه‌های دولتی پرداخته می‌شود و عوامل مختلفی را به‌عنوان موانع اجرای حسابرسی عملیاتی مطرح می‌کنند.

جوی پا (۱۳۸۹) موانع اجرای حسابرسی عملکرد توسط دیوان محاسبات را عواملی چون کمبود آموزش و مهارت لازم و کافی در حساب‌رسان دیوان محاسبات، سیستم بودجه‌ریزی نامناسب، نبود شاخص‌های مناسب برای ارزیابی عملکرد دستگاه‌های اجرایی، پاسخگویی غیرشفاف مدیران اجرایی به حساب‌رسان دیوان محاسبات، سامانه نامناسب برای گردآوری و نگهداری آمار و اطلاعات مالی و عملیاتی و نداشتن صلاحیت و اختیار قانونی برای انجام حسابرسی عملکرد می‌داند {P5605}.

مهام، حیدرپور و حسینی (۱۳۸۹) نیز نبود بسترهای فنی - اقتصادی و فرهنگی - اجتماعی مناسب را از موانع اجرای حسابرسی عملیاتی معرفی کردند {P5605}.

در تحقیقاتی اندکی که درباره موضوع حسابرسی عملکرد وجود دارد، بیشتر به بررسی موانع و عدم اجرای آن پرداخته شده است.

کمیته حسابرسی و حسابرسی داخلی. در سال‌های اخیر ضرورت تشکیل کمیته حسابرسی و استقرار حسابرسی داخلی در کانون توجه حسابداران بخش عمومی قرار گرفته است. استقرار کمیته حسابرسی و حسابرسی داخلی، می‌تواند جایگزین سیستم نظارتی ذی‌حساب‌محور بشود. باباجانی و بابایی (۱۳۹۰) بیان کردند که مدیر مالی منصوب رؤسای دستگاه‌های اجرایی به جای ذی‌حساب‌منصوب وزارت دارایی، می‌تواند وظیفه اعمال کنترل‌های داخلی دستگاه‌های اجرایی را عهده‌دار شود. بنابراین استقرار یک واحد حسابرسی داخلی که مسئول آن از سوی بالاترین مقام اجرایی منصوب شود، ضروری به نظر می‌رسد. از سوی دیگر، تشکیل کمیته

حسابرسی مرکب از اعضای غیرموظف نیز به عنوان حلقه ارتباطی بین واحد حسابرسی داخلی و بالاترین مقام اجرایی مدیران این دستگاه‌ها، می‌تواند نقش عمده‌ای در ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی مالی ایفا کند {P4704}.

باباجانی و بابایی (۱۳۹۰) نشان دادند که استقرار واحد حسابرسی داخلی موجب حصول اطمینان از اعمال کنترل‌های لازم در اجرای قوانین و مقررات، رعایت سیاست‌ها و خط‌مشی‌های تعیین شده، ثبت صحیح و به موقع رویدادهای مالی در دفاتر و تنظیم به موقع حساب‌ها و همچنین حفظ و حراست از دارایی‌های این مؤسسات می‌شود {P4705}.

باباجانی و خنکا (۱۳۹۱) نشان دادند تشکیل کمیته حسابرسی و استقرار واحد حسابرسی داخلی در شهرداری کلانشهرها، موجب ارتقای سطح ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی نهادهای مذکور می‌شود {P7406}.

هرچند در این زمینه تحقیقات اندکی وجود دارد، به نظر می‌رسد حسابرسی داخلی با اعمال نظارت و کنترل بر تحصیل و مصرف منابع از یک سو و کمیته حسابرسی با برقراری ارتباط با واحد حسابرسی داخلی و حسابرسی مستقل و فرایند ایفای وظیفه و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی، می‌تواند نقش مؤثری بر نظارت در دستگاه‌های اجرایی داشته باشد.

۵. پاسخگویی

محتوای اصلی تحقیقات مرتبط با پاسخگویی، این است که نظام حسابداری و گزارشگری مالی، یکی از ابزارهای اصلی تحقق و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی بخش عمومی است. در تحقیقات مرتبط با پاسخگویی می‌توان دو تم فرعی را شناسایی کرد: ۱. ناکارآمدی نظام فعلی حسابداری بخش عمومی و ۲. بهبود ایفای وظیفه و ارزیابی پاسخگویی ناشی از به‌کارگیری نظام نوین مدیریت بخش عمومی.

ناکارآمدی نظام فعلی حسابداری بخش عمومی در ایفای وظیفه پاسخگویی. محققان در این بخش پس از مقایسه نظام حسابداری بخش عمومی با برخی معیارها و قابلیت‌ها، بیان می‌کنند نظام فعلی حسابداری بخش عمومی ایران ناکارآمد است و می‌توان با نظام نوین حسابداری بخش عمومی و ایجاد جریان اطلاعاتی صحیح و قابل اعتماد، شاهد ایفا و ارزیابی نقش پاسخگویی بود. برای مثال، باباجانی و دهقان (۱۳۸۵) به این نتیجه رسیدند که در حوزه پاسخگویی عمومی، پاسخگویان (دولت) و پاسخ‌خواهان (شهروندان) هر دو بر این باورند که حسابداری و گزارشگری مالی از ابزارهای اصلی ارزیابی و ایفای نقش پاسخگویی محسوب می‌شوند و اگر نظام حسابداری بخش عمومی دارای سیستم کنترل بودجه‌ای مناسب با استفاده از روش حسابداری دوطرفه باشد، از مبنای حسابداری تعهدی یا تعهدی تعدیل شده استفاده کند، از حساب و گزارشگری بدهی‌های

بلندمدت عمومی و حساب و گزارشگری دارایی‌های سرمایه‌ای نگهداری نماید، از حسابداری حساب‌های مستقل استفاده کند و گزارش‌های مالی جامع میان‌دوره‌ای و سالانه ارائه دهد، سیستم پاسخگو تلقی می‌شود {P7203}.

باباجانی (۱۳۹۰) معتقد است، نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولت، از قابلیت‌های لازم برای ادای مسئولیت پاسخگویی در زمینه کنترل بودجه مصوب، شناسایی و انعکاس درآمد و هزینه واقعی سالانه، انعکاس دارایی‌های سرمایه‌ای و بدهی‌های بلندمدت عمومی و انعکاس وضعیت و نتایج عملیات مالی در گزارش‌های مالی جامع سالانه، برخوردار نیست {P7102}.

به‌طور کلی نتایج این دسته از تحقیقات نشان می‌دهد با توجه به معیارهای مطرح‌شده برای نظام حسابداری بخش عمومی کارآمد، این نظام در ایران کاستی‌های اساسی زیادی دارد و باید با تغییر و تحولات آن را بهبود داد.

بهبود ایفای نقش پاسخگویی با به‌کارگیری نظام نوین مدیریت بخش عمومی. در رویکرد مدیریت نوین بخش عمومی، نظام‌هایی نظیر بودجه‌بندی، حسابداری و گزارشگری مالی، حسابرسی، ارزیابی عملکرد و جریان آزاد اطلاعات وجود دارد که باید نقش، جایگاه و مزایای استقرار آنها در چارچوب نظام پاسخگویی روشن شود {P7501}، از این رو برخی از تحقیقات به ارزیابی این موضوع پرداخته‌اند که اجرای هر یک از این موارد چه تأثیری بر پاسخگویی دارد.

نتایج تحقیقات نشان می‌دهد استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی در سازمان‌های دولتی می‌تواند به بهبود ایفای مسئولیت پاسخگویی منجر شود {P6302}.

پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در بخش عمومی از طریق شناسایی دارایی‌ها و بدهی‌های بلندمدت به بهبود در گزارشگری مالی و درنهایت بهبود پاسخگویی منجر می‌شود {P3803}. همچنین استقرار حسابرسی داخلی و کمیته حسابرسی، در دانشگاه‌ها و شهرداری‌ها می‌تواند موجب ارتقای پاسخگویی مالی شود {P7402}.

در مجموع محققان معتقدند نظام حسابداری بخش عمومی با ارائه ابزارهای موردنیاز می‌تواند به بهبود ارزیابی و ایفای مسئولیت پاسخگویی دولت و مدیران دستگاه‌های دولتی منجر شود.

۶. گزارشگری مالی

گزارشگری مالی دستگاه‌های اجرایی کشور، یکی دیگر از موضوعاتی است که در کانون توجه محققان حسابداری بخش عمومی قرار گرفته است. با وجود گستردگی، بی‌انسجامی موضوعات و تعداد کم تحقیقات در این زمینه، می‌توان دو نوع جریان تحقیقاتی در این موضوع را شناسایی کرد. در جریان اول، کیفیت و وضعیت گزارشگری مالی دولت مطلوب ارزیابی نشده است و بر این اساس باید برای بهبود آن اقدام شود {P1303}.

برای مثال، مهدوی و ماهر (۱۳۹۲) بیان کردند به نظر مدیران دانشگاه علوم پزشکی، اطلاعات ارائه شده در گزارش‌های مالی، تنها دارای ویژگی‌های کیفی قابل فهم بودن و به موقع بودن است و این گزارش‌ها، ویژگی‌های کیفی مربوط بودن، صداقت در ارائه، قابل مقایسه بودن، قابل رسیدگی بودن، قابلیت پیش‌بینی‌کنندگی و قابلیت تأییدکنندگی را ندارند {P3103}.

در جریان دوم این دسته از تحقیقات، نقش عوامل مختلف مؤثر بر بهبود کیفیت گزارشگری مالی دولت بررسی شده است. حاجی‌ها و استاد میرزایی (۱۳۹۲) معتقدند به کارگیری حسابداری تعهدی، از طریق افزایش مربوط بودن و قابل اتکا بودن، به ارتقای ویژگی‌های کیفی گزارشگری عملکرد مالی دولت منجر می‌شود. بدین ترتیب با ارتقای ویژگی‌های کیفی، دستیابی به اهداف گزارشگری مالی بخش عمومی، شامل پاسخگویی و تصمیم‌گیری میسر خواهد شد {P3802}.

با وجود تدوین مبانی نظری و استانداردهای حسابداری بخش عمومی در ایران، مطالعه در خصوص مبانی نظری گزارشگری مالی کم است.

فراوانی موضوعات مطالعه شده

جدول ۶ فراوانی مقالات را بر اساس چارچوب موضوعی فوق به نمایش گذاشته است. موضوع حسابداری مالی با سهم معادل ۲۵/۶ درصد، بیشترین موضوعی است که محققان حسابداری بخش عمومی بررسی کرده‌اند و عمده موضوعات این دسته از تحقیقات به حسابداری تعهدی مربوط می‌شود. پس از آن، بودجه‌بندی و به صورت دقیق بودجه‌بندی عملیاتی بیشترین سهم را به خود اختصاص داده است.

جدول ۶. جدول فراوانی تحقیقات حسابداری بخش عمومی بر مبنای موضوع

ردیف	موضوع	تعداد تحقیقات	درصدی از کل
۱	حسابداری مالی	۲۰	۲۵/۶
۲	بودجه‌بندی	۱۹	۲۴/۴
۳	حسابداری مدیریت	۱۰	۱۲/۸
۴	حسابرسی دولتی	۹	۱۱/۵
۵	پاسخگویی	۸	۱۰/۳
۶	گزارشگری مالی	۶	۷/۰۶
۷	سایر موضوعات	۶	۷/۷
	مجموع	۷۸	۱۰۰

جهت‌گیری تحقیقات آتی در حوزه حسابداری بخش عمومی

در این بخش برای تعیین جهت‌گیری تحقیقات آتی، مصاحبه‌ای با خبرگان حسابداری بخش عمومی صورت گرفت. صاحب‌نظران بر این عقیده‌اند که جریان تحقیقاتی حسابداری بخش عمومی در ایران همگام با تحولات اخیر در کشورهای پیشرفته است، اما این تحقیقات به‌رغم سودمند بودن، شاید با نیازهای کشور سازگاری نداشته باشند و چالش‌های نظام حسابداری بخش عمومی را نادیده بگیرند. بر این اساس، مطالعات تطبیقی در مرحله اول سودمندترین روش برای تحقیق است. در این بخش نتایج مصاحبه‌های صورت گرفته با خبرگان ارائه می‌شود. جدول ۷ جهت‌گیری تحقیقات آتی را نشان می‌دهد. به بیان دیگر، این جدول زمینه‌هایی را که صاحب‌نظران برای تحقیق مناسب ارزیابی کرده‌اند، مشخص کرده است.

جدول ۷. جهت‌گیری تحقیقات آتی در تحقیقات حسابداری بخش عمومی در ایران

تم اصلی	تم فرعی	کدهای مربوطه
حسابداری مالی	نحوه شناخت و اندازه‌گیری دارایی‌ها و بدهی‌های دولت	I0101, I0301, I303, I0402, I0403, I0502, I603, I802, I0903, I0809, I1003, I1201
	تحلیل مفاهیم نظری حسابداری بخش عمومی	I0601, I110, I0501, I0704, I1204
	تحلیل و بررسی استانداردهای حسابداری بخش عمومی	I0102, I0606, I0703, I1203, I0503, I0801, I0905, I1206
گزارشگری	حسابداری تعهدی	I0401, I0407, I0605, I0902, I1002, I1105, I1202, I1305
	واحد گزارشگر	I0107, I0108, I0602, I0612, I0901, I1306
	گزارشگری مالی	I0104, I0206, I0405, I0408, I0804, I805, I1001, I1104
حسابداری مدیریت	گزارشگری مسئولیت‌های اجتماعی	I0608, I0709, I0905, I1302
	بهایابی و بهای تمام‌شده فعالیت‌ها و خدمات دولت	I0201, I0105, I1005, I0302, I0504, I0505, I607, I0702, I0803, I1207
	ارزیابی عملکرد مدیران و کارکنان و دستگاه‌های اجرایی	I0202, I0804, I0304, I0810, I107, I1307
بودجه‌بندی	شیوه‌های نوین حسابداری	I0203, I0204, I1104, I0906
	بودجه‌بندی عملیاتی	I0701, I0903, I0305, I0406, I0506, I0604, I1008, I106, I1304
	پاسخگویی	عوامل مؤثر بر پاسخگویی
عوامل مؤثر بر پاسخ‌خواهی		I1101, I1306, I807
حسابرسی	حسابرسی عملکرد (عملیاتی)	i0705, i0904, i0308, i0409, i0507, i0610, i1007, i1109
	حسابرسی مالی	I0208, I0209, I0410, I0706, I0907, I0910, I1111, I1310
	کمیته حسابرسی و حسابرسی داخلی	I0106, I0307, I0510, I0908, I1006
	تدوین استانداردهای حسابرسی بخش عمومی	I1205, I0509, I0611, I0909, I1110, I1311
مدیریت مالی		I1004, I1306, I0511, I0707

نتیجه‌گیری و پیشنهادها

تحقیقات حسابداری بخش عمومی در ایران با سهم ۳/۱۱ درصدی، بخش اندکی از تحقیقات حسابداری را به خود اختصاص داده است. این یافته سازگار با یافته‌های گودارد (۲۰۱۰) است که بیان می‌کند سهم تحقیقات حسابداری بخش عمومی در کشورهای در حال توسعه اندک است و نیاز به توجه بیشتری دارد. روش تحقیق عمده این پژوهش‌ها که بیشتر در سطح دولت اجرا شده‌اند، روش پیمایشی (با ابزار پرسشنامه) است. این یافته نیز با نتایج گودارد (۲۰۱۰) همخوانی دارد، وی معتقد است در کشورهای در حال توسعه بیشتر از رویکرد تفسیری تحلیلی استفاده می‌شود. تحقیقاتی که در ایران انجام شده‌اند، با دریافت و جمع‌آوری نظرهای گروهی از مدیران، حسابرسان دولتی و صاحب‌نظران دانشگاهی، علل و عوامل یا راهکارهای اجرایی مسائل مختلف را نشان داده‌اند. علت این موضوع می‌تواند عدم دسترسی پژوهشگران به اطلاعات و داده‌های بخش دولتی باشد. در تحقیقات پیمایشی، نظر افراد نمونه جمع‌آوری می‌شود و ممکن است با واقعیت موجود متفاوت باشد و این مسئله یکی از ایرادهای این نوع روش پژوهش است.

از بعد حوزه تحقیقات حسابداری بخش عمومی در ایران، به موضوعاتی نظیر حسابداری تعهدی و بودجه‌بندی توجه بیشتری شده است و سایر موضوعات سهم چندانی نداشتند. در این تحقیق با استفاده از روش تحلیل تم، چارچوب موضوعی تحقیقات حسابداری بخش عمومی در ایران، شامل شش حوزه حسابداری مالی، بودجه‌بندی، حسابداری مدیریت، حسابرسی، پاسخگویی و گزارشگری مالی شناسایی شدند. بر اساس یافته‌های این پژوهش، تحقیقات حسابداری بخش عمومی در ایران تنوع کمی و کیفی گسترده‌ای ندارد، از این رو ضروری است که محققان این حوزه به فرصت‌های پژوهشی که کمتر به آنها پرداخته شده است، توجه بیشتری داشته باشند. بنابر یافته‌های این تحقیق و با توجه به وضعیت محیطی حاکم بر ایران، به ترتیب حوزه‌های حسابداری مالی (شامل نحوه شناخت و اندازه‌گیری دارایی‌ها و بدهی‌های دولت و...)، گزارشگری (شامل گزارشگری مالی، مسئولیت‌های اجتماعی و...)، حسابداری مدیریت (شامل بهایابی و...)، بودجه‌بندی عملیاتی، حسابرسی مالی و عملکرد، پاسخگویی و مدیریت مالی، مستعد تحقیق تشخیص داده شدند.

به محققان آتی در زمینه حسابداری بخش عمومی، پیشنهاد می‌شود بر حوزه‌های مطالعاتی که در این تحقیق بر اساس مصاحبه با خبرگان در اولویت پژوهشی قرار دارند، نظیر نحوه شناخت و اندازه‌گیری دارایی‌ها و بدهی‌های دولت، تحلیل مفاهیم نظری و استانداردهای حسابداری بخش عمومی، حسابداری تعهدی، مرزبندی واحد گزارشگر، گزارشگری مسئولیت‌های اجتماعی،

بهبایایی، بودجه‌بندی عملیاتی، عوامل مؤثر بر پاسخ‌گویی و پاسخ‌خواهی، حسابداری مالی و عملکرد و در نهایت مدیریت مالی نوین در بخش عمومی، تمرکز کنند.

فهرست منابع

- باباجانی، ج. و بابایی، م. (۱۳۹۰). تأثیر استقرار واحد حسابداری داخلی و تشکیل کمیته حسابداری در ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی مالی دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی و تحقیقاتی. *مجله دانش حسابداری*، ۲(۴)، ۲۸-۷.
- باباجانی، ج. و دهقان، ح. (۱۳۸۵). نقش حسابداری و گزارشگری مالی در ایفای مسئولیت پاسخگویی از منظر پاسخگویان و پاسخ خواهان. *فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۳(۱۳)، ۲۶-۱.
- باباجانی، ج.؛ مددی، آ. (۱۳۸۸). امکان‌سنجی نظام حسابداری و گزارش مالی دانشگاه دولتی ایران. *بررسی‌های حسابداری و حسابداری*، ۱۶(۵۶)، ۲۰-۳.
- باباجانی، ج.؛ خنکاء، ع. (۱۳۹۱). ضرورت تشکیل کمیته حسابداری و استقرار واحد حسابداری داخلی در شهرداری‌های کلانشهرها برای ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی. *فصلنامه مطالعات تجربی*، ۱۰(۳۳)، ۳۹-۷۲.
- باباجانی، ج.؛ رسولی، م. (۱۳۹۰). شناسایی موانع و مشکلات استقرار بودجه‌بندی عملیاتی در دستگاه‌های اجرایی کشور. *پژوهش‌های تجربی حسابداری مالی*، ۱(۱)، ۵۱-۳۳.
- باباجانی، ج.؛ قنبریان، ر. (۱۳۹۰). ارزیابی فرایند تشخیص و شناسایی درآمدهای شهرداری تهران جهت تعیین مبنای مناسب حسابداری و گزارشگری درآمدها. *تحقیقات حسابداری و حسابداری*، ۳(۱۰)، ۳۶-۵۵.
- باباجانی، ج. و خدارحمی، ب. (۱۳۹۳). مدلی برای استقرار نظام بودجه‌بندی عملیاتی در دولت. *فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۱۲(۴۱)، ۳۶-۱.
- پورزمانی، ز.؛ نادری، ب. (۱۳۹۰). تأثیر عوامل پذیرش، توانایی و اختیار بر بودجه‌ریزی عملیاتی (مورد مطالعه: مناطق آزاد تجاری - صنعتی ایران). *پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابداری*، ۳(۱۱)، ۶۷-۴۷.
- جفره، م.؛ روشناسان، ر. (۱۳۸۹). مقایسه روند بودجه‌ریزی عملیاتی با بودجه‌ریزی سنتی در سازمان ثبت احوال کشور. *فصلنامه دانش مالی تحلیل اوراق بهادار*، ۳(۴)، ۱۸۹-۱۶۳.
- جوی پا، ح. (۱۳۸۹). آسیب‌شناسی اجرای حسابداری عملکرد توسط دیوان محاسبات کشور و ارائه پیشنهادهایی برای بهبود آن. *نشریه دانش حسابداری*، ۱۰(۴۰)، ۱۱۹-۱۰۹.
- حاجیه‌ها، ز. و استاد میرزایی، ع. (۱۳۹۲). بررسی و مقایسه نگرش حسابرسان دیوان محاسبات کشور و حسابرسان وزارت امور اقتصادی و دارایی در مورد تأثیر حسابداری تعهدی بر ارتقای ویژگی‌های کیفی. *فصلنامه حسابداری سلامت*، ۲(۴)، ۳۹-۱۹.

- حجازی، ر. سعادت، ر. (۱۳۹۲). مروری بر اجرای بهایابی بر مبنای فعالیت در بخش خدمات بهداشتی درمانی. *فصلنامه دانش و پژوهش حسابداری*، ۹(۳۳)، ۲۹-۱۰.
- خانی، ع.؛ مهرانی، س.؛ قانع، ا. (۱۳۹۲). بکارگیری هزینه یابی بر مبنای فعالیت زمان گرا در بخش آی سی یو بیمارستان شریعتی استان اصفهان. *فصلنامه حسابداری سلامت*، ۲(۴)، ۵۷-۴۰.
- زارع، س.؛ مهارلویی، م.؛ جعفری، ج. (۱۳۹۱). تدوین برخی نسبت های کارایی دانشگاه. تدوین برخی از نسبت های کارایی دانشگاه های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی. *فصلنامه حسابداری سلامت*، ۴(۳)، ۲۹-۱۷.
- سجادی، ح.؛ جامعی، ر. (۱۳۸۲). سودمندی حسابرسی دیوان محاسبات کشور ایران از دیدگاه مدیران مالی. *بررسی های حسابداری و حسابرسی*، ۱۰(۴)، ۱۴۹-۱۲۹.
- سرمدت، ب.؛ تیرانداز، ح.؛ اشرفی، ب. (۱۳۹۰). الزامات استقرار سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت در بودجه بندی عملیاتی دستگاه های دولتی استان آذربایجان شرقی. *فصلنامه دانش حسابرسی*، ۱۰(۵)، ۱۲۹-۱۱۲.
- عباس زاده، م.؛ محمدی، ج. (۱۳۹۳). بررسی عوامل مؤثر بر افزایش استقلال حسابرسان دیوان محاسبات. *حسابداری مالی*، ۶(۲۱)، ۲۹-۱.
- علی پور، ح.؛ بیابانی، ش.؛ ابوالحلاج، م.؛ جوانی، ع. (۱۳۹۲). مقایسه روش بودجه ریزی سنتی با بودجه ریزی بر مبنای صفر در واحدهای ارائه دهنده خدمات بهداشتی دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی گیلان. *فصلنامه حسابداری سلامت*، ۲(۳)، ۲۲-۱.
- کرباسی یزدی، ح.؛ طریقی، ع. (۱۳۸۸). ارزیابی حسابداری تعهدی در دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی، درمانی تهران. *نشریه دانش حسابرسی*، ۹(۳۰)، ۲۷-۱۶.
- کردستانی، غ.؛ بختیاری، م.؛ رحیم پور، م. (۱۳۸۹). بررسی مزایای به کارگیری حسابداری تعهدی. *نشریه دانش حسابرسی*، ۱۰(۲)، ۱۱۷-۹۵.
- گرد، ع.؛ کریمی، ع. (۱۳۹۰). بررسی اثرات تغییر روش حسابداری نقدی به حسابداری تعهدی بر عملکرد مالی و عملیاتی دانشگاه علوم پزشکی شهید بهشتی. *نشریه دانش حسابرسی*، ۱۱(۴)، ۲۱-۶.
- محمدزاده، ا.؛ مهدی پور، ن.؛ محمدزاده، آ. (۱۳۹۰). مقایسه پیش بینی هزینه ها با استفاده از روش های آماری و شبکه عصبی (مطالعه موردی: شهرداری اصفهان). *مجله حسابداری مدیریت*، ۴(۱۰)، ۱۲۶-۱۰۹.
- مهام، ک.؛ حیدرپور، ف.؛ حسینی، ع. (۱۳۸۹). موانع اجرایی حسابرسی عملیاتی در ایران از دیدگاه مدیران مؤسسات حسابرسی. *فصلنامه پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی*، ۲(۶)، ۱۶۰-۱۳۱.
- مهدوی، غ.؛ کاظم نژاد، م. (۱۳۹۲). بررسی ضرورت و سودمندی تدوین استانداردهای حسابداری مبتنی بر چارچوب نظری برای شهرداری ها. *مجله پیشرفت های حسابداری*، ۵(۱)، ۲۱۷-۱۹۱.
- مهدوی، غ.؛ ماهر، م. (۱۳۹۲). بررسی نگرش مدیران نسبت به کیفیت گزارش های مالی ارائه شده (مورد مطالعه: دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی استان فارس). *فصلنامه حسابداری سلامت*، ۲(۱)، ۹۶-۷۸.

مهدوی، غ؛ محمدی، س. (۱۳۹۰). امکان اجرای تعهدی کامل در شهرداری‌ها (مورد مطالعه: شهرداری‌های استان فارس و کرمانشاه). *تحقیقات حسابداری و حسابرسی*، ۳(۱۱)، ۲۳-۱.

مهدوی، غ؛ نمازی، ن. (۱۳۹۲). بررسی نگرش دانشگاهیان و حسابداران دانشگاه‌ها نسبت به وضعیت حسابداری دولتی در دانشگاه‌های ایران. *مجله پیشرفت‌های حسابداری*، ۴(۱)، ۱۶۶-۱۳۷.

نمازی، م؛ کمالی، ک. (۱۳۸۱). بررسی نحوه تخصیص اعتبارات بودجه با استفاده از مدل برنامه‌ریزی ارمانی (مطالعه موردی: استان فارس). *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۹(۳۰)، ۵۷-۲۹.

Abaszade, M. & Mohamadi, J. (2014). Review of Effecting factors on increase Superm auditor independence. *Journal of Financial Accounting*, 6(21), 1-29. (in Persian)

Abu Bakar, N. B. & Saleh, Z. (2011). Public sector accounting research in Malaysia: Identifying gaps and opportunities. *Journal of Research and Practice in Public Sector Accounting and Management*, 1(1), 23-42.

Alipoor, H. & Biabani, Sh. & Abolhalaj, M. & Javani, A. (2013). The Evaluation of Financial Performance of Medical Sciences Universities of the Country Based on the Accrual Accounting. *Journal of Health Accounting*, 2(3), 1-22. (in Persian)

Babajani, J. & Babaie, M. (2011). Effect of internal auditing and Audit Committee in promoting financial accountability of universities and institutions of higher education. *Journal of Accounting Science*, 2(4), 7-28. (in Persian)

Babajani, J. & Dehghan, H. (2006). Role of Accounting and financial reporting in Govement accountability. *Quarterly Journal of Emprical Studies in Financial Accounting*, 3(13), 1-26. (in Persian)

Babajani, J. & Ghanbarian, R. (2011). Evaluation process to determine the proper Accounting Basis to Tehran Municipality revenue reporting. *Journal of Accounting & Auditing Research*, 3(10), 36-55.

Babajani, J. & Khenka, A. (2012). The necessity of establishment of the Auditing Committee in Municipalities to improve the Accountability. *Quartly Journal of Empirical studies of Financial Accounting*, 10(33), 39-72. (in Persian)

Babajani, J. & Khodarahmi, B. (2014). A model for the establishment of operations in the state budget. *Journl of empirical research in Financial Accounting*. *Journl of empirical research in Financial Accounting*, 12(41), 1-36. (in Persian)

Babajani, J. & Madadi, A. (2009). Feasibility change in the accounting and financial reporting system Iranian state universities. *The Iranian Accounting & Auditing Review*, 16(56), 3-20. (in Persian)

- Babajani, J. & Rasouli, M. (2011). Identify problems in the establishment of operational budgeting in Iranian Government. *Journal of empirical research in Financial Accounting*, 1(1), 33-51. (in Persian)
- Braun, V. & Clarke, V. (2006). Using thematic analysis in psychology. *Qualitative research in psychology*, 3(2), 77-101.
- Broadbent, J. & Guthrie, J. (2008). Public sector to public services: 20 years of "contextual" accounting research. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 21(2), 129-169.
- Godard, A. (2010). Contemporary public sector accounting research: An international comparison of journal papers. *The British Accounting Review*, 42(2), 75-87.
- Gord, A. & Karimi, A. (2011). Effects of Change Cash accounting to accrual accounting Basis the financial performance Shahid Beheshti University of Medical Sciences. *Journal of Auditing Science*, 11(4), 6-21. (in Persian)
- Hajiha, Z. & Mirzaie, O. (2013). Investigating and Comparing the Approach between the Auditors of Supreme Audit of Court and Ministry of Economic Affairs and Finance to the Impact of Accrual Accounting on Promoting the Qualitative Features of the Financial Performance Report of Government in Iran. *Journal of Health Accounting*, 2(4), 19-39. (in Persian)
- Hejazi, the. Saadat, R. (2013). A review of the implementation of activity-based costing in health services. *Accounting Knowledge and research*, 9 (33), 10-29.
- Jefre, M. & Roshanasan, R. (2010). Comparing between annual budgeting process and performance-based budgeting. *Journal of Equity Analysis Financial Science*, 4(8), 163-189. (in Persian)
- Joypa, H. (2010). Pathology of performance auditing by the Supreme Audit Court and recommendations for improvement. *Auditing Knowledge Journal*, 10(40), 109-119.
- Karbasi Yazdi, H; tarighi, A. (2009). Assessment accrual accounting at the University of Medical Sciences and Health Services, Tehran. *Auditing Knowledge Journal*, 9(30), 16-27. (in Persian)
- Khani, S. Mehrani, S & Ghane, A. (2013). The Use of TDABC in ICU Shariati Hospital in Isfahan province. *Journal of accounting Health*, 2 (4), 40-57. (in Persian)
- Kordestani, GH. & Bakhtiari, M. & Rahimpoor, M. (2010). Review of accrual accounting Advantge. *Journal of Auditing Science*, 10(2), 95-117 (in Persian)

- Kurtenbach, J. M. & Roberts, R. W. (1994). Public sector research in accounting. A review and synthesis. *Public Budgeting and Financial Management*, 6(2), 216-253.
- Lapsley, I. (1988). Research in public sector accounting: an appraisal. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 1(1), 21-33.
- Maham, K., Heidarpour, F., Hosseini, A. (2011). Executive obstacles operational audit of the audit firm managers. *Journal of financial accounting and auditing*, 2 (6), 131-160. (in Persian)
- Mahdavi, G., Maher, M. (2013). Study th Managers attitudes on the quality of financial reports (Case study: Fars University of Medical Sciences and Health Services). *Journal of Health Accounting*, 2 (1), 78-96. (in Persian)
- Mahdavi, Gh. & Kazemnejad, M. (2013). Review the necessity and usefulness of accounting standards based on theoretical framework for municipalities. *Journal of Accounting Progress*, 5(5), 191-217. (in Persian)
- Mahdavi, GH. & Mohamadi, S. (2011). The feasibility of Accrual Accounting implementation in municipalities (case Study: Kermanshah & Fars). *Accounting & Auditing Research*, 3 (11), 1-23. (in Persian)
- Mahdavi, GH. & Namazi, N. (2012). Attitude of university academics and accountants in public Sector accounting situation in Iran. *Journal of Accounting Progress*, 4(1), 137-166. (in Persian)
- MohamadZadeh, A. the Mehdi Pour, N & MohamadZadeh, A. (2011). Compare projected costs using statistical methods and neural networks Case Study: Isfahan Municipality. *Journal of management accounting*, 4 (10), 109-126. (in Persian)
- Namazi, M. & Kamali, K. (2002). Determine the allocation of budget funds using goal programming model Case study: Fars, *The Iranian Accounting and Auditing Review*, 9(30), 29-57. (in Persian)
- Poorzamani, Z. & Naderi, B. (2011). Acceptance, Ability and Performance-Based Budgeting Reforms. *Journal of financial Accounting & Auditing*, 3(11), 47-64.
- Sajadi, H. & Jamei, R. (2003). Usefulness of the Audit Court of Iran from the perspective of financial managers. *The Iranian Accounting and Auditing Review*, 10(4), 129-149. (in Persian)
- Samuel, S., Covalski, M. A., & Dirsmith, M. W. (2009). *Accounting in and for US Governments and Non-profit Organizations: a Review of Research and a Call to Further Inquiry*. Handbooks of Management Accounting Research, 3, 1299-1322.

- Sarmast, B. Tirandaz, H. & Ashraf, B. (2011). Requirements of implementing activity-based costing in the East Azerbaijan provincial government operating budget. *Knowledge audit Journal*, 10 (5), 112-129. (in Persian)
- Shields, M. D. (1997). *Handbook of Management Accounting Research*, (Vol. 2). Amsterdam, The Netherlands: Elsevier.
- Van Helden, G. J. (2005). Researching public sector transformation: the role of management accounting. *Financial Accountability & Management*, 21(1), 99-133.
- Zare, S., Maharlooie, M. & Jafari, J. (2012). Develop some performance ratios medical universities and health service. *Journal of Health Accounting*, 4(3), 17-29. (in Persian)

